



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT  
HEIDELBERG  
ZUKUNFT  
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Die steuerlichen Folgen eines Ermittlungsverfahrens für das Unternehmen.**

**Aus der Verknüpfung von Steuerecht und Strafrecht folgende Risiken und Verteidigungsstrategien, aufgezeigt am Beispiel der rechtswidrigen Taten i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr.10 EStG“**

Dissertation vorgelegt von Radmila Petrovic

Erstgutachter: Prof. Dr. Dr. h.c. Thomas Hillenkamp

Zweitgutachter: Prof. Dr. Gerhard Dannecker

Institut für deutsches, europäisches und internationales Strafrecht und Strafprozessrecht

**Die steuerlichen Folgen eines Ermittlungsverfahrens für das Unternehmen**

**Aus der Verknüpfung von Steuerecht und Strafrecht folgende Risiken  
und Verteidigungsstrategien, aufgezeigt am Beispiel der  
rechtswidrigen Taten i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr.10 EStG**

**Inauguraldissertation**

**zur Erlangung der Doktorwürde**

**der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg**

**vorgelegt von**

**Radmila Petrovic**

**Rechtsassessorin**

**2013**

**Berichterstatter: Prof. Dr. Dr. h. c. Thomas Hillenkamp**

**Prof. Dr. Gerhard Dannecker**

## **I. Einführung in die Abhandlung: Die steuerlichen Folgen eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens**

In den vergangenen Jahren erregten verschiedene, durch unternehmerische Tätigkeiten veranlasste und gegen Mitarbeiter, Geschäftsführer oder Gesellschafter deutscher Unternehmen eröffnete Korruptions- oder Steuerstrafverfahren die Aufmerksamkeit der Öffentlichkeit.<sup>1</sup> Diskutiert werden solche Fälle oftmals unter den Stichwörtern „Schwarze Kassen“, „Korruption“ und „Steuerhinterziehung“. Wie diese Begriffe inhaltlich zueinander stehen und welche Schnittpunkte Anlass für die Behandlung der steuerlichen Folgen eines strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens bieten, lässt sich einleitend am Beispiel der sogenannten „Siemens-Affäre“ aufzeigen. Diese ist in der deutschen Wirtschaftsgeschichte an Umfang und Ausmaß nahezu einmalig geblieben.<sup>2</sup>

Im Rahmen der Siemens-Verfahren wurde zeitweise gegen rund 300 Mitarbeiter<sup>3</sup> der Siemens AG wegen des Verdachts weltweiter illegaler Schmiergeldzahlungen ermittelt.<sup>4</sup> Vorgeworfen wurde diesen vor allem das direkte oder über Mittelsmänner vermittelte „Schmieren“ von ausländischen Mandatsträgern oder sonstigen Funktionären. Ziel dieser unter anderem mittels „schwarzer Kassen“ finanzierten Schmiergeldzuwendungen war die Erlangung von Großaufträgen oder sonstigen wettbewerbsrelevanten Vorteilen oder Informationen.<sup>5</sup> Dabei sollen allein von 1999 bis 2006 Schmiergelder in Höhe von 1,3 Milliarden Euro geflossen sein,<sup>6</sup> die als Beraterhonorare, Provisionen oder Geschenke getarnt und in bestimmtem Umfang steuerlich als „nützliche Aufwendungen“ geltend gemacht wurden.<sup>7</sup> Entsprechend

---

<sup>1</sup> Zu öffentlichkeitswirksamen Korruptionsskandalen der letzten Jahre bei Siemens, MAN, Daimler, Ferrolstaal und Alstom, vgl. Köhn/Schubert, „Vorsicht Razzia!“ vom 26.3.2010, in: FAZ Nr.72, S. 20.

<sup>2</sup> Vgl. Hoeth, Siemens – wohin?, S. 9.

<sup>3</sup> Vgl. dazu Gehrman, „Geschmiert, gelocht, abgelegt“ vom 20.6.2008, in: Die Zeit Nr.26.

<sup>4</sup> Zu den Ermittlungen in den verschiedenen ausländischen Staaten vgl. Hoeth, Siemens – Wohin?, S. 50 ff.

<sup>5</sup> Vgl. dazu Dombois, in: Der Korruptionsfall Siemens, S. 131 ff.

<sup>6</sup> Die FAZ berichtet von Schmiergeldern in Höhe von 1,3 Milliarden Euro sowie über ein mögliches Zurückreichen der Schmiergeldaffäre bis in die fünfziger Jahre, vgl. die Meldung in der FAZ „Fünfzig Jahre lang Siemens-Schmiergeld?“ vom 15.9.2008, in: FAZ Nr.216, S. 13.

<sup>6</sup> Vgl. Hoeth, Siemens – wohin?, S. 9.

<sup>7</sup> Vgl. dazu Dombois, in: Der Korruptionsfall Siemens, S. 131 ff.

fürten die aufgedeckten Schmiergeldzahlungen nicht nur zu Korruptionsverfahren gegen die Unternehmensmitarbeiter, sondern auch zu Steuernachzahlungen und Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung.<sup>8</sup> Insgesamt fielen dabei in Deutschland Steuernachzahlungen in Höhe von 179 Millionen Euro und Geldbußen in Höhe von 395 Millionen Euro<sup>9</sup> sowie Anwaltshonorare in Höhe von 200 Millionen an.<sup>10</sup> Der aus dem Schmiergeldskandal für die für die Siemens AG folgende Gesamtschaden wird auf 2,5 Milliarden Euro geschätzt.<sup>11</sup>

Die vorliegende Arbeit greift den zuletzt genannten Aspekt der Verknüpfung von Steuerrecht und Strafrecht auf und untersucht die steuerlichen Folgen eines gegen Unternehmensmitarbeiter oder Geschäftsführer eingeleiteten allgemeinen strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens. Dabei wird der Versuch unternommen, auf die im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit praxisrelevanten und rechtlich klärungsbedürftigen Fragen Antworten zu finden. Ziel dieses Vorgehens ist es, die für ein Unternehmen und dessen steuerrechtlich verpflichtete Personen aus einem strafrechtlichen Ermittlungsverfahren drohenden steuerlichen Risiken einzuschätzen und gleichzeitig Wege für eine wirksame Verteidigung des Unternehmens und der betroffenen Personen aufzuzeigen. Denn trotz des berechtigten Interesses an der Strafverfolgung und der steuerlichen Nachforderung darf unter dem Aspekt der Rechtsstaatlichkeit der Umstand, dass bereits strafrechtliche Ermittlungen gegen die verantwortliche Personen eingeleitet wurden, nicht dazu verleiten, eine steuerliche und steuerstrafrechtliche „Vorverurteilung“ der steuerschuldenden und steuerpflichtigen Personen vorzunehmen oder gar das Steuerrecht gezielt als Instrument zur Sanktionierung des in Frage stehenden strafrechtlichen Fehlverhaltens zu verwenden. Ebenfalls ist sicherzustellen, dass umgekehrt die steuerlichen Ermittlungen nicht in unzulässiger Weise als Maßnahmen zur Ermittlung des allgemein strafrechtlich

---

<sup>8</sup> Beispielhaft kann hierfür die die Anklageerhebung gegen Thomas Ganswindt vor dem Landgericht München angeführt werden. Das Verfahren wurde allerdings gegen Gemäß § 153 a stoppt gegen eine Geldauflage in Höhe von 150.000 Euro eingestellt, vgl. Pressemitteilung des OLG München vom 19.5.2011, online im Archiv auf der Homepage des OLG München verfügbar unter <http://www.justiz.bayern.de/gericht/olg/m/presse/archiv/2011/03062/>.

<sup>9</sup> An US-Behörden waren weiter 600 Millionen Euro Bußgeld zu zahlen, vgl. dazu Bericht im Manager-Magazin, „Angst & Schrecken“ vom 20.4.2011.

<sup>10</sup> Vgl. dazu den Bericht von Transparency International e.V. im: Scheinwerfer Ausgabe Nr. 42, Februar 2009, S. 5; zu den Beraterhonoraren, vgl. Bericht im Manager-Magazin, „Angst & Schrecken“ vom 20.4.2011.

<sup>11</sup> Vgl. dazu den Bericht im Handelsblatt, „Korruptionsverdacht bei Siemens“ vom 13.11.2011.

relevanten Sachverhalts eingesetzt werden. Denn der unter pragmatischen Gesichtspunkten naheliegende Ansatz, die aus den steuerlichen und strafrechtlichen Ermittlungen folgenden Synergien zu nutzen und die im Strafverfahren gegebenenfalls infolge der Beschuldigtenrechte bestehenden Ermittlungs- und Beweisschwierigkeiten zu überwinden, darf nicht dazu veranlassen, die Grenzen zu einem rechtsstaatlich unzulässigen Vorgehen zu überschreiten. Die Verführung zu einer Grenzüberschreitung liegt aber schon insoweit nahe, als die Aufdeckung rechtswidriger Strukturen im Unternehmen infolge der Komplexität der Sachverhalte und interner Verdunkelungsmechanismen oftmals mit Beweisschwierigkeiten verbunden sein wird. Zudem besteht jedenfalls bei öffentlichkeitswirksamen Verfahren die Gefahr, dass die Behörden unter dem Erwartungsdruck der Öffentlichkeit vorschnelle Entscheidungen sowohl in strafrechtlicher als auch in steuerlicher Hinsicht treffen. In diesem Geflecht aus steuerlichen und strafrechtlichen Zusammenhängen setzt die vorliegende Arbeit an und zeigt die insoweit bestehenden Risiken und Verteidigungsstrategien auf. Anzumerken bleibt dabei allerdings, dass – wie bereits am Beispiel der Siemens-Affäre aufgezeigt wurde – im Hinblick auf die unternehmerische Tätigkeit kein rechtliches Verteidigungsmittel über die Schäden hinweghelfen kann, die durch die Verflechtung des Unternehmens in strafrechtliche und steuerliche Ermittlungen und den damit einhergehenden Verlust an Glaubwürdigkeit und Reputation im Markt entstehen. Denn wie der ehemalige Vorstandsvorsitzende der Siemens AG Heinrich von Pierer auffälliger- und auch ironischerweise bereits im Jahr 2003 für die Fälle der unternehmensbezogenen Korruption erkannte, „hat der vermeintliche wirtschaftliche Vorteil von Korruption in aller Regel nur eine kurze Halbwertszeit und führt bei Bekanntwerden zu einem gewaltigen Imageverlust[...] Dies wiederum kann letztlich zu einem immensen wirtschaftlichen Schaden führen.“<sup>12</sup>

## **II. Gang der Abhandlung**

Die vorliegende Arbeit soll dabei helfen, das Geflecht aus strafrechtlichen und steuerrechtlichen Rechts- und Verfahrensfragen zu strukturieren und den Rahmen der drohenden Risiken und möglichen Verteidigungsstrategien abzustecken. Dazu wird im

---

<sup>12</sup> Von Pierer, in: Zwischen Profit und Moral, S. 28.

ersten Teil der Abhandlung unter rein materiell-rechtlichen Gesichtspunkten untersucht werden, welche steuerlichen Abzugsverbote durch die Verhaltensweisen drohen, die Gegenstand des Ermittlungsverfahrens sind, und unter welchen Voraussetzungen diese tatsächlich verwirklicht sind. Im Schwerpunkt werden dabei solche Problematiken behandelt, die einen besonderen Bezug zur unternehmerischen Tätigkeit aufweisen oder generell im wirtschaftlichen Verkehr aufgrund ihrer Aktualität oder besonderen Bedeutung von Interesse sind. Im zweiten Teil der Abhandlung werden die materiell-rechtlichen Erörterungen durch verfahrensrechtliche Untersuchungen ergänzt. Diese sollen darüber aufklären, wie der steuerliche Sachverhalt, der regelmäßig auch strafrechtliche Relevanz besitzen wird, zu ermitteln und festzustellen ist und welche Maßstäbe bei der Feststellung des strafrechtlichen Unrechts zu gelten haben. Zudem wird zu erörtern sein, inwieweit den steuerpflichtigen Personen die Mitwirkung am steuerlichen Sachverhalt zuzumuten ist, wenn dieser seinerseits auch strafrechtliche Elemente enthält. Dazu wird nicht nur auf die Vorgaben der einfachgesetzlichen Vorschriften eingegangen, sondern darüber hinaus anhand verfassungsrechtlicher und europarechtlicher Wertungen überprüft werden, ob die gesetzlichen Anordnungen dem insoweit gebotenen Schutz der im Besteuerungsverfahren betroffenen Personen hinreichend Rechnung tragen. Verbunden werden die beiden Teile der Abhandlung durch die Ausführungen zur Vorschrift des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG. Denn indem diese aufgrund ihrer besonderen Struktur sowohl in materiell-rechtlicher als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht als Bindeglied zwischen steuerlichen und strafrechtlichen Sachverhalten fungiert, nimmt sie im Rahmen dieser Abhandlung eine stets tragende Rolle ein.

Die Abhandlung beleuchtet die verschiedenen Problemfelder anhand einer praxisorientierten Schwerpunktsetzung und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Methodisch wird dabei derart vorgegangen, dass die verschiedenen Problemfelder praxisnah analysiert und die daraus für das Unternehmen folgenden Risiken und Verteidigungsstrategien herausgearbeitet werden. Flankiert wird diese pragmatische Vorgehensweise durch umfangreiche dogmatische Erörterungen, die es ermöglichen sollen, bestehende Unsicherheiten in der praxisrelevanten Anwendung oder Bewertung von Normen zu beheben und die Verteidigung auf eine gesicherte Grundlage zu stellen.

### **III. Wesentliche Ergebnisse der Untersuchung**

Ein aufgrund des Verdachts einer Straftat i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG eingeleitetes Ermittlungsverfahren gegen vertretungsbefugte Mitarbeiter oder steuerpflichtige Personen im Unternehmen birgt erhebliche steuerliche Risiken für die steuerschuldenden und steuerpflichtigen Unternehmen und Personen. Zugleich ergeben sich aus dem Zusammenwirken von Steuerrecht und Strafrecht aber auch Synergien, die für die Verteidigung der Betroffenen zu nutzen sind. Dabei ist insbesondere auch auf verfassungs- und europarechtliche Wertungen abzustellen, da deren schützende Vorgaben im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zwingend zu beachten sind. Als wichtige Eckpunkte einer Verteidigung des Unternehmens sind die folgenden drei Aspekte zu nennen:

1. Im Rahmen des steuerlichen Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG kann die Verteidigung des Unternehmens im Besteuerungsverfahren auf das Widerlegen der objektiven und subjektiven Merkmale der in Frage stehenden Straftat gestützt werden. Zudem können die strafrechtlichen Vorwürfe rechtlich aus dem steuerlichen Risikobereich ausgegliedert werden, wenn diese, etwa mangels Möglichkeit einer Qualifikation als Betriebsausgabe, rechtlich keine steuerliche Relevanz entwickeln können

2. Im Rahmen des Besteuerungsverfahrens sind bei der Feststellung der rechtswidrigen Tat i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 EStG die verfassungsrechtlichen Wertungen des in dubio pro reo-Grundsatzes zu beachten. Entsprechend ist bei der Feststellung des steuerrelevanten Sachverhalts sowohl die Schätzung dem Grunde nach als auch deren Ansetzen am oberen Ende des Möglichen unzulässig. Dies gilt zwar selbst dann, wenn die steuerpflichtigen Personen des Unternehmens ihre Mitwirkung bei der Sachverhaltsermittlung verweigern.

3. Den steuerpflichtigen Personen des Unternehmens kommt ein aus Art. 6 Abs. 1 S. 1 EMRK abgeleitetes Auskunftsverweigerungsrecht zu, wenn diese im Rahmen der steuerlichen Mitwirkungspflichten Gefahr laufen, sich selbst strafrechtlich zu belasten.

Infolge dieses Rechts ist den Steuerbehörden eine am oberen Ende des Möglichen angesetzte Schätzung des steuerrelevanten Sachverhalts untersagt.